



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **HOBAK a.s.**, se sídlem v Praze 5, 14. října 1307/2, zast. Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem se sídlem v Písku, tř. Národní svobody 22, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného, spočívajícím v jeho vyrozumění ze dne 21. 5. 2014 o vyřízení žádosti žalobce ze dne 22. 3. 2014,

t a k t o :

- I. Určuje se, že zásah žalovaného, spočívající v jeho vyrozumění ze dne 21. 5. 2014, č. j. 13243/14/5000-14507-711503, kterým se odmítl pro nepřípustnost zabývat žádostí žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, byl **n e z á k o n n ý**.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 20 600 Kč, a to k rukám jeho zástupce Ing. Františkovi Mejtovi do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

[1] Dne 20. 7. 2014 obdržel Krajský soud v Brně žalobu, již se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v jeho přípisu – Vyrozumění o vyřízení žádosti žalobce, kterým měl žalovaný prošetřit na základě žádosti žalobce ze dne 22. 3. 2014

způsob vyřízení předchozí stížnosti žalobce. Vyrozumění o vyřízení žádosti dle § 261 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), vydal žalovaný dne 21. 5. 2014 a téhož dne jej zaslal zástupci žalobce.

[2] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce podal u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu dne 31. 12. 2013 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DAP“ nebo „DAP k DPH“) za zdaňovací období listopad 2013. Jelikož správci daně po přezkoumání DAP k DPH vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v DAP v odd. C., vydal dne 22. 1. 2014, č.j. 329437/14/2005-24902-109742, **výzvu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 DŘ**, kterou dne 23. 1. 2014 doručil žalobci a jeho zástupci dne 13. 2. 2014. Ve výzvě jej vyzval k odstranění konkrétních povinností. Měl především pochybnosti o tom, zda zdanitelná plnění žalobce používá pro uskutečnění své ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), dále zda uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesené daňové povinnosti (dle § 92a ZDPH) skutečně vznikla při ekonomické činnosti žalobce dle rozsahu a předmětu plnění. Současně vyzval žalobce, aby upřesnil (prokázal), jakým způsobem a z jakých údajů vypočítal hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v DAP, jelikož hodnoty se neshodovaly. Žalobce byl vyzván k předložení evidence podle § 100 ZDPH, soupisu majetku a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v DAP, včetně daňových dokladů k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním (doklady byly přesně vyjmenovány). Výše uvedené shrnul správce daně ve výzvě tak, že je potřeba prokázat, že byl nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a 73 ZDPH. Žalobce byl vyzván k odstranění pochybností postupem podle § 89 odst. 2 DŘ, k čemuž mu byla stanovena lhůta 15 dnů od doručení výzvy, a současně byl poučen o následcích neodstranění pochybností, nedodržení stanovené lhůty anebo neposkytnutí potřebné součinnosti s tím, že mu může správce daně stanovit daň podle pomůcek (§ 90 odst. 4 DŘ). Žalobce byl poučen i o tom, že proti výzvě se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 DŘ).

[3] Proti shora uvedené výzvě správce daně podal žalobce prostřednictvím daňového poradce dne 14. 2. 2014 **stížnost podle § 261 odst. 1 DŘ**. Ve stížnosti označil žalobce za porušení zákona doručení této výzvy až dne 13. 2. 2014 jeho zástupci, neboť výzva k odstranění pochybností se týkala DAP za měsíc listopad 2013. V souladu s DŘ nebylo možno nic touto výzvou žalobci přikazovat. Imperativ „proto předložte ...“ neměl žádnou zákonnou oporu, neboť bylo pouze na úvaze žalobce, jakým způsobem bude odstraňovat pochybnosti sdělené mu správcem daně. Týká se to i příkazu „zda přijatá plnění používáte ...“, neboť neobsahoval žádné konkrétní pochybnosti správce daně. Za rozporný s DŘ označil také příkaz, aby telefonicky kontaktoval referenta správce daně. Navíc celá výzva byla formulačně neobratná, místy až nesrozumitelná, což žalobce nutilo přemýšlet, jak to správce daně myslel. S ohledem na tyto výtky žádal o uvedení výzvy do souladu se zákonem a o prodloužení 15 denní lhůty tak, aby běžela až po doručení upravené výzvy, jenž bude v souladu s DŘ a ZDPH.

[4] Jelikož správce daně nepokládal stížnost žalobce za důvodnou, vydal dne 14. 3. 2014, pod č.j. 1550082/14/2005-24902-109742, **Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření podle § 261 DŘ**. Vyrozumění bylo téhož dne doručeno zástupci žalobce. Tímto přípisem správce daně vyrozuměl žalobce v souladu s § 261 odst. 5 DŘ o výsledku šetření ve věci jeho stížnosti na postup správce daně (stížnost ze dne 14. 2. 2014, č. j. 990675/14). Správce daně přitom

neshledal stížnost žalobce za důvodnou, protože výzvou k odstranění pochybností ze dne 22. 1. 2014 nebyl porušen zákon. Lhůta pro vydání „výzvy“ je lhůtou pořádkovou, a tedy jejím nedodržením správce daně nepozbyl oprávnění zahájit postup k odstranění pochybností, což také ve věci učinil (žalobci byla výzva doručena dne 23. 1. 2014 a jeho zástupci dne 13. 2. 2014). Ve výzvě dle § 89 DŘ uvedl správce daně řádně důvody, pro které žádá o doplnění dokladů k daňovému tvrzení, aby mohla být daň správně stanovena. Bylo třeba přihlídnout i ke skutečnosti, že v době podání daňového tvrzení měl správce daně k dispozici pouze příslušný tiskopis DAP k DPH, přičemž šlo v pořadí o první výzvu. Správce daně tedy disponoval pouze obecnými poznatky, s nimiž výzva korespondovala. Ve „vyrozumění“ ze dne 14. 3. 2014 byly zopakovány důvody a pochybnosti, které správce daně uvedl již ve výzvě dle § 89 DŘ, odkazováno bylo na § 89 odst. 2 DŘ, že daňový subjekt předkládá důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění vytknutých pochybností, a požadováno bylo i předložení evidence dle § 100 ZDPH, tedy doložení veškerých daňových dokladů prokazujících skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení a prokazující oprávněnost nadměrného odpočtu. Správce daně ve „Vyrozumění“ připomněl, že daňový subjekt má vedle povinnosti prokazovat svá tvrzení také právo sám předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout jejich provedení, a vyvracet tak pochybnosti vyjádřené správcem daně. Bylo povinností žalobce, aby údaje uvedené v odd. C. DAP prokázal a doložil, a aby tak prokázal splnění podmínek k uplatnění odpočtu daně na vstupu dle § 72 odst. 1 ZDPH. Pokud správce daně ve „výzvě“ požadoval doložení konkrétních skutečností – konkrétních daňových dokladů, pak dostál požadavku konkrétnosti a určitosti uložené povinnosti výzvou. Poukazovaná výzva tak není nezákonná a není nezákonné ani zahájené daňové řízení. Výzvu nelze vydávat opakovaně.

[5] Proti shora uvedenému Vyrozumění o výsledku šetření ze dne 14. 3. 2014 podal žalobce prostřednictvím svého zástupce dne 22. 3. 2014 **Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 DŘ** u nejbližší nadřízeného správce daně, tedy u Odvolacího finančního ředitelství. Žádost současně podal u správce daně (Finančního úřadu pro hlavní město Prahu) na vědomí. V této žádosti napadal obsah výše uvedeného Vyrozumění o výsledku šetření v tom, že dle § 101 DŘ je rozhodnutí vydáno okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho řádnému doručení. Výzvu k odstranění pochybností (rozhodnutí) správce daně odeslal až dne 13. 2. 2014 a téhož dne ji zástupce žalobce prostřednictvím datové schránky převzal. Není tak pravdou, že rozhodnutí bylo vydáno 22. 1. 2014, a ani to, že bylo vydáno dle § 89 odst. 4 DŘ. S ohledem na dosavadní judikaturu správních soudů a oprávnění správce daně zahájit postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 DŘ by žalobci náležela od správce daně přinejmenším omluva za pozdní doručení. Pokud správce daně v době vydání výzvy k odstranění pochybností disponoval pouze obecnými poznatky a neměl k dispozici nic, než příslušný tiskopis, pak dle žalobce nemohly být ve „výzvě“ uvedeny žádné konkrétní pochybnosti. Výzva byla vydána jen za účelem vyčkání, až žalobce veškeré doklady předloží s tím, že v následující výzvě mu budou konkrétní pochybnosti sděleny. Obsah výzvy k odstranění pochybností svědčí o nepochopení rozdílu mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností. Postup k odstranění pochybností podle § 89 DŘ není určen k průkazu správnosti údajů, ale k odstranění pochybností o správnosti údajů vykázaných daňovým subjektem. Jelikož podaná stížnost ze dne 14. 2. 2014 (dle § 261 odst. 1 DŘ) nebyla dle žalobce řádně vyřízena, požádal tímto podáním nejbližší nadřízeného správce daně o prošetření způsobu vyřízení předchozí stížnosti. Požadavek na prodloužení stanovené lhůty současně upřesnil tak, že lhůta 15 dnů k odstranění pochybností začne plynout až po doručení

nové opravené výzvy, anebo po dni převzetí Vyrozumění o vyřízení této žádosti (ze dne 22. 3. 2014), podle toho, který den nastane dříve.

[6] Na základě uplatnění „Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“ ze dne 22. 3. 2014 vydal žalovaný dne 21. 5. 2014 „**Vyrozumění o vyřízení žádosti** ze dne 22. 3. 2014“, pod č.j. 13243/14/5000-14507-711503, kterým prošetřil způsob vyřízení původní stížnosti žalobce, a to postupem dle § 261 odst. 6 DŘ. Téhož dne 21. 5. 2014 bylo Vyrozumění doručeno zástupci žalobce. Žalovaný shledal podanou žádost na prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 14. 2. 2014 za nedůvodnou, přitom se nemohl zabývat jednotlivými námitkami žalobce uvedenými v jeho žádosti o prošetření vyřízení stížnosti. Uvedl k tomu následující důvody. Stížnost podle § 261 odst. 1 DŘ je prostředkem subsidiárním a lze jej uplatnit pouze v případě, že DŘ neposkytuje jiný prostředek ochrany. Stížností podle cit. ust. lze brojit pouze proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně. Z obsahu stížnosti žalobce ze dne 14. 2. 2014 vyplynulo, že směřovala zejména proti obsahu výzvy správce daně k odstranění pochybností ze dne 22. 1. 2014. Citovaná výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím podle § 101 DŘ, avšak podle § 109 odst. 2 DŘ se nelze proti rozhodnutím označeným jako „výzva“ samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak. V případě výzvy dle § 89 odst. 1 DŘ není uvedeno, že by bylo možné se proti této výzvě samostatně odvolat. To však neznamená, že zákonnost výzvy nelze nikdy zpochybnit. Lze tak učinit až v souvislosti s rozhodnutím o vyměření daně (viz komentář k § 89 odst. 1 Daňového řádu vydaný v nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2011).

[7] Proto měl již prvostupňový správce daně posoudit stížnost ze dne 14. 2. 2014 dle § 261 odst. 1 DŘ jako nepřipustnou, neboť nebyly splněny podmínky cit. ust. Stížnost totiž převážně směřovala proti obsahu výzvy a požadovala její uvedení do souladu se zákonem. To § 261 odst. 1 DŘ nepřipouští, přitom nešlo ani o stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo o stížnost proti postupu správce daně. Výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím ve smyslu § 109 odst. 2 DŘ a stížnost proti rozhodnutím správce daně není dle § 261 odst. 1 DŘ přípustná. Nebyla splněna ani další podmínka uvedená v § 261 odst. 1 DŘ, že stížnost lze podat pouze v případě, kdy DŘ již nepřipouští jiný prostředek ochrany. Proti „výzvě“ dle § 89 DŘ sice není možno se samostatně odvolat, vylučuje to § 109 odst. 2 DŘ, avšak to neznamená, že tak nelze učinit v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně. Zákonodárce vyjádřil v DŘ vůli umožnit přezkum zákonnosti této výzvy, popř. postupu při jejím vydání, a to v odvolání proti rozhodnutí vydaném v daňovém řízení, v jehož průběhu byla předmětná výzva vydána (při stanovení daně).

[8] V DŘ byl vyloučen samostatný přezkum výzvy v odvolacím řízení před vydáním rozhodnutí o stanovení daně. Pokud by zákonodárce hodlal připustit samostatný přezkum výzvy dle § 89 DŘ odvolacím orgánem, učinil by tak obdobně jako v § 171 odst. 4 DŘ. S ohledem na subsidiaritu stížnosti podle § 261 odst. 1 DŘ a na to, že zákonnost výzvy lze napadat až v rámci odvolání proti stanovení daně, měla být stížnost posouzena jako nepřipustná. Není-li po vydání výzvy připuštěn proti ní prostředek ochrany, neznamená to, že by byl negován i později přípustný prostředek ochrany (v rámci odvolání proti stanovení daně), i ten je prostředkem ochrany, a proto nebyla splněna podmínka uvedená v § 261 odst. 1 DŘ, že stížnost je přípustná pouze tehdy, kdy DŘ nepřipouští jiný prostředek ochrany.

[9] Závěrem žalovaný uvedl, že stížnost žalobce ze dne 14. 2. 2014 byla prvostupňovým správcem daně nesprávně posouzena jako přípustná, ačkoliv žalobce neměl právo dle § 261 odst. 1 DŘ podat stížnost proti výzvě. Jelikož se správce daně námitkami uvedenými ve stížnosti ze dne 14. 2. 2014 zabýval, přiznal tak žalobci příznivější zacházení, nikoliv nezákonné. Pro nepřípustnost stížnosti se žalovaný nemohl zabývat námitkami žalobce vytýkanými v Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Námitky může žalobce uplatnit v odvolání proti platebnímu výměru, který bude vydán v návaznosti na postup k odstranění pochybností. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti byla nedůvodná.

II. Žaloba

[10] Proti shora uvedenému Vyrozumění o vyřízení žádosti žalovaného ze dne 21. 5. 2014 podal dne 20. 7. 2014 žalobce u zdejšího soudu žalobu, v níž se domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Postup žalovaného nebyl podle žalobce souladný s právním řádem. Ačkoliv byl žalobce odkazován žalovaným se svými námitkami až do doby odvolání proti samotnému rozhodnutí, žalobce k tomu namítal, že tento náhled nebyl shledán správným již za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Procesním postupem, který uváděl žalovaný, totiž nebylo možno jakkoliv napadnout nezákonnost úkonu správce daně či nezákonnost samotného zahájení postupu k odstranění pochybností, byla-li následně daň vyměřena totožně s DAP daňového subjektu. V takové situaci by byl daňový subjekt po nějakou dobu zcela bez právní ochrany. Žalobce totiž takovou situaci již absolvoval při předcházejícím zahájení postupu k odstranění pochybností v případě DAP za srpen 2013, kdy byl platební výměr vystaven shodně s podaným DAP, avšak až dne 19. 6. 2014, přitom šlo o vyměření nadměrného odpočtu.

[11] Obsah „Vyrozumění“ žalovaného označil žalobce za zmatečný, neboť jednak uvedl, že se nemůže námitkami žalobce zabývat, a tak se k nim v textu ani nevyjádřil, a jednak uvedl, že „Stížnost na stížnost“ řádně prošetřil a byla shledána nedůvodnou, přitom závěr žalovaného svědčí o odmítnutí prošetření. Podle žalobce však bylo zákonnou povinností žalovaného, aby prošetřil žalobcem namítané skutečnosti a posléze vydal své stanovisko, když v případě nedůvodnosti žádosti mohl žalobce brojit zásahovou žalobou přímo proti postupu k odstranění pochybností prvostupňového správce daně. Jelikož se žalovaný odmítl „Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“ zabývat, vedlo to k odepření práva na řádné prošetření vyřízení stížnosti ze dne 14. 2. 2014 a bylo to nezákonným zásahem žalovaného do práv žalobce, které je garantováno zákonem.

III. Vyjádření žalovaného

[12] Ve vyjádření k žalobě, doručeném krajskému soudu dne 25. 8. 2014, žalovaný uvedl, že jelikož prvostupňový správce daně posoudil stížnost ze dne 14. 2. 2014 jako přípustnou, musel rovněž žalovaný nejprve posoudit žádost o prošetření postupu prvostupňového správce daně jako přípustnou, avšak po zjištění skutečností v ní uvedených ji shledal za nedůvodnou. To vyplynulo z toho, že prvostupňový správce daně nedůvodně prošetřoval skutečnosti uvedené ve stížnosti (stížnost měl shledat za nepřípustnou), a tak i následná žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 DŘ bylo přípustným procesním institutem. „Vyrozuměním“ žalovaného však byl žalobce informován, že jeho stížnost byla prvostupňovým správcem daně nesprávně posouzena jako přípustná, protože

podle § 261 odst. 1 DŘ neměl právo podat v dané věci stížnost. Žalovaný se proto námitkami žalobce uvedenými v „Žádosti o prošetření“ nemohl zabývat a nezbylo mu, než žádost posoudit jako nedůvodnou.

[13] Podle žalovaného zopakoval žalobce v žalobě nesprávně důvody žalovaného, pro které byla stížnost nepřipustná. Přitom hlavním důvodem bylo to, že stížnost směřovala proti obsahu výzvy, která je rozhodnutím ve smyslu § 101 DŘ (potvrzuje i § 109 odst. 2 DŘ). Stížností podle § 261 odst. 1 DŘ lze však brojít pouze proti chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně, nelze však brojít proti rozhodnutí správce daně. V daném případě nešlo o chování úředních osob správce daně ani o postup správce daně. Podle § 109 odst. 2 DŘ se proti rozhodnutí označenému jako výzva, nelze samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak. V daném případě není proti výzvě podle § 89 DŘ připuštěn řádný opravný prostředek, neboť zákon (DŘ) jinak nestanoví. Pokud by to zákonodárce zamýšlel (přezkum výzvy k odstranění pochybností) učinil by tak způsobem obdobným jako v § 171 odst. 4 DŘ. To však neučinil. Ve smyslu díkce § 261 odst. 1 DŘ je nezbytné, aby DŘ již neposkytoval osobě zúčastněné na správě daní jiný prostředek ochrany. Jedině v takovém případě by bylo podání stížnosti přípustné. Díkce § 109 odst. 2 DŘ vylučuje pouze možnost samostatného odvolání proti rozhodnutí označenému jako výzva. Proti zákonitosti výzvy je však možné brojít v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně. DŘ tak poskytuje jiný prostředek ochrany, a proto nebyla naplněna další z podmínek přípustnosti stížnosti dle § 261 odst. 1 DŘ. Pokud zákon výslovně nepřipouští využití opravného prostředku, pak nelze vůli zákonodárce nahrazovat připuštěním stížnosti, jakožto subsidiárního prostředku ochrany (§ 261 odst. 1 DŘ). Stížnost proti výzvě k odstranění pochybností podle § 89 DŘ byla nepřipustná, DŘ nepřipouští řádný opravný prostředek proti rozhodnutím označeným jako „výzva“. Přezkum takové výzvy připadá v úvahu pouze v rámci odvolání proti platebnímu výměru.

[14] Výklad provedený žalobcem je nelogický, neboť pokud by zákonodárce vyloučil odvolání proti rozhodnutím označeným jako výzva a přitom by umožnil jejich napadení stížností podle § 261 odst. 1 DŘ, kde chybí přesná zákonná úprava postupu správce daně, pak by měl správce daně činit tímto značně neformalizovaným postupem bez nastavených „mantinelů“ tak závažné zásahy do daňového řízení, jako je změna nebo zrušení svého rozhodnutí. Žalovaný se současně obával možného porušení zásady dvojinstančnosti řízení v případě přípustnosti stížnosti podle § 261 odst. 1 DŘ proti výzvě podle § 89 DŘ. Námitky uplatněné ve stížnosti by se mohly opakovat i v následné žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti u Odvolacího finančního ředitelství, které by stejné námitky muselo opětovně posuzovat i v rámci odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, ačkoliv by již námitky dříve posoudilo. Porušení zásady dvojinstančnosti by mohlo vést k podstatnému porušení ustanovení o řízení, jež by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[15] Žalovaný se nemohl námitkami žalobce uvedenými v Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti zabývat, neboť stížnost uplatněná žalobcem proti výzvě k odstranění pochybností měla být správcem daně posouzena jako nepřipustná z důvodů nesplnění podmínek v § 261 odst. 1 DŘ. Uváděl-li žalobce, že odklad námitek proti výzvě až do doby odvolání proti samotnému rozhodnutí bylo shledáno nesprávným již v době působnosti ZSDP, pak se k tomu žalovaný nemohl vyjádřit, neboť námitka byla formulována velmi obecně.

ZSDP neupravoval institut obdobný stížnosti dle § 261 odst. 1 DŘ. Právní úprava vytýkáciho řízení podle ZSDP a postupu k odstranění pochybností podle DŘ je odlišná.

[16] Žalovaný postupoval v souladu s DŘ, když se odmítl námitkami žalobce zabývat proto, že stížnost byla správcem daně nesprávně posouzena jako přípustná. Žalovaný tak musel Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti posoudit nejprve jako přípustnou, jelikož podle § 261 odst. 6 DŘ je taková žádost obecně přípustná. Avšak poté, co způsob vyřízení začal žalovaný prošetřovat, zjistil, že se správce daně dopustil nesprávného posouzení stížnosti jako přípustné. Je-li stížností napadána výzva podle § 89 DŘ, tedy její obsah, je nutné dojít k závěru, že stížnost je z výše uvedených důvodů (§ 261 odst. 1 DŘ) nepřípustná. Zásah žalovaného tak nebyl nezákonný, a proto soudu navrhl, aby žalobu podle § 87 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), zamítl.

IV. Posouzení věci správními soudy

[17] Krajský soud v Brně v předmětné věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 27. 11. 2014, č. j. 29 A 48/2014-21, jímž žalobu proti shora citovanému rozhodnutí žalovaného zamítl.

[18] Pro úplnost krajský soud uvádí, že v původním rozsudku (ze dne 27. 11. 2014) dospěl k závěru, že žalobcova stížnost ze dne 14. 2. 2014 měla být posouzena správcem daně jako nepřípustná, neboť nebyly splněny podmínky uvedené v § 261 odst. 1 DŘ. Jelikož se správce daně obsahem stížnosti zabýval, žalobce využil postupu dle § 261 odst. 6 DŘ, a tak se věc dostala k přezkoumání k žalovanému. Ten nejprve přijatou žádost o prošetření podle § 261 odst. 6 DŘ shledal přípustnou, neboť navazovala na „Vyrození o výsledku šetření správce daně“ ve věci stížnosti žalobce podle § 261 DŘ. Jakmile však zjistil, že stížnost směřovala proti výzvě k odstranění pochybností, kde dle dikce DŘ nebyla přípustnou, ačkoliv ji prvostupňový správce daně nesprávně posoudil za přípustnou, nemohl se námitkami žalobce v „Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“ zabývat a musel jeho podání shledat nedůvodným. Krajský soud tak v původním rozsudku shledal, že postup žalovaného byl v souladu se zákonnou úpravou a netrpěl logickými rozpory.

[19] Ke kasační stížnosti žalobce pak Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 40/2015-36, zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil s vysloveným právním názorem.

[20] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2015 citoval, že „podle § 261 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Podle odst. 6 tohoto ustanovení má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti.“ K tomu uvedl, že „nastíněná právní otázka není z pohledu judikatury NSS nikterak nová. V rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, č. 2956/2014 Sb. NSS (věc Easy Working), dospěl zdejší soud k závěru, že stížnost podle § 261 daňového řádu proti nezákonnostem souvisejícím s daňovou kontrolou je přípustná, pokud má daňový subjekt za to, že daňová kontrola nemohla být vůbec zahájena způsobem, jakým k tomu došlo, a nemůže ani nadále probíhat (...)“.

[21] Z rozsudku NSS ze dne 11. 6. 2015 lze dále citovat, že „Nejvyšší správní soud k otázce určení zákonnosti zahájení daňové kontroly, resp. postupu k odstranění pochybností, v

rozsudku ze dne 13. 2. 2014, čj. 2 Aps 8/2013-46 (věc GLOBAL HOLDING), uvedl, že „[o]pravným prostředkem, jenž je uplatnitelný jak u postupu k odstranění pochybností, tak u daňové kontroly, je podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu stížnost. Tato stížnost má sice subsidiární charakter – lze ji využít pouze tehdy, když daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 daňového řádu). Pokud však má daňový subjekt, stejně jako v nynější věci, za to, že postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola nemohly být vůbec zahájeny způsobem, jakým k tomu došlo, a nemají ani nadále probíhat, nenabízí se jiný prostředek ochrany než stížnost, s nímž by bylo pro takovou situaci počítáno.“

[22] „Nejvyšší správní soud neshledává důvod pro odlišení situace, kdy je stížností napadána samotná výzva dle § 89 daňového řádu, a kdy je napadán způsob zahájení postupu k odstranění pochybností. Zahájení postupu k odstranění pochybností je realizováno právě výzvou k odstranění pochybností (viz § 89 daňového řádu), proto nezákonnost zahájení tohoto postupu bude nezřídka namítána jako určitá nezákonnost obsažená ve výzvě k tomuto postupu (..)“.

[23] Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „výzvu k odstranění pochybností lze považovat za postup správce daně ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu, proto z tohoto důvodu nelze konstatovat nepřipustnost stížnosti. Splněna je také další podmínka přípustnosti stížnosti, a to neexistence jiného opravného prostředku v rámci správního řízení. Za takový prostředek nelze považovat odvolání proti konečnému rozhodnutí o vyměření daně, neboť výsledkem postupu k odstranění pochybností nemusí být vždy vydání rozhodnutí. Navíc z judikatury zdejšího soudu vyplývá, že některé postupy v rámci vyměřovacího řízení, jako je právě postup k odstranění pochybností, mají charakter samotného zásahu do práv daňového subjektu, a je tedy třeba je řešit již v průběhu řízení o vyměření daně, nikoliv až v rámci opravného prostředku proti platebnímu výměru (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2012, čj. 2 Ans 15/2012 – 22, věc GLOBAL HOLDING). Stejně tak lze dovodit, že ani ve správním (daňovém) řízení není třeba čekat, až bude po nezákonném postupu vydán platební výměr (bude-li vůbec vydán). Nezákonnost postupu je možné napadat stížností, pokud zákon nepřipouští jiný prostředek ochrany.“

[24] Závěrem Nejvyšší správní soud uvedl, že „stížnost dle § 261 daňového řádu je přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností, jak vyplývá i z citované judikatury tohoto soudu. Byla-li tedy v nyní posuzovaném případě uplatněna stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu a následně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle odst. 6 uvedeného ustanovení daňového řádu, nebyl žalovaný oprávněn tuto žádost odmítnout pro nepřipustnost.“

[25] Krajský soud byl názorem Nejvyššího správního soudu v dalším řízení striktně vázán (§ 110 odst. 3 s.ř.s.), přičemž byl vystaven na opačných právních závěrech.

[26] Zdejší soud tak znovu přezkoumal postup žalovaného a striktně vázán právním názorem kasačního soudu, na který v dalším odkazuje, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

[27] V dané věci tak zdejší soud opakuje závěry Nejvyššího správního soudu, že „stížnost dle § 261 daňového řádu je přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností. Byla-li tak v nyní posuzovaném případě uplatněna stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu a následně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle odst. 6 uvedeného ustanovení daňového řádu, nebyl žalovaný oprávněn tuto žádost odmítnout pro nepřipustnost.“

[28] Na základě výše uvedeného krajského soudu nezbylo, než žalobě vyhovět a konstatovat, že zásah žalovaného, spočívající v jeho vyrozumění ze dne 21. 5. 2014, č. j. 13243/14/5000-14507-711503, kterým se odmítl pro nepřipustnost zabývat žádostí žalobce o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti, byl nezákonný (dle § 87 odst. 2 úvodní části věty první s.ř.s.).

V. Náklady řízení

[29] O nákladech řízení před Krajským soudem v Brně a i před Nejvyšším správním soudem (v rámci řízení o kasační stížnosti) bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 a § 110 odst. 2 s.ř.s., podle nichž platí, že účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v dalším rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

[30] V posuzované věci byl žalobce zcela úspěšný (soud žalobě vyhověl), a proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť současně neshledal existenci důvodů vedoucích k jejich částečnému nepřiznání. Náklady řízení, přiznané žalobci, sestávají z nákladů vynaložených v řízení před krajským soudem, jednak zaplaceného soudního poplatku za podanou žalobu ve výši 2 000 Kč, a jednak z odměny za zastoupení daňovým poradcem za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) po 3 100 Kč (celkem 6 200 Kč) podle § 6 odst. 1, § 7 bodu 5 a § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), a dále z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby (ke každému úkonu právní služby) dle § 13 odst. 1 a 3 AT po 300 Kč (celkem 600 Kč). Dále sestávají z nákladů vynaložených v řízení před Nejvyšším správním soudem, a to zaplaceného soudního poplatku za podanou kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, a také z odměny za právní zastoupení advokátem v řízení o kasační stížnosti za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání a podání kasační stížnosti) po 3 100 Kč podle § 6 odst. 1, § 7 bodu 5 a § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tedy celkem ve výši 6 200 Kč za dva úkony právní služby, a dále z náhrady za dva režijní paušály (ke každému úkonu právní služby) po 300 Kč dle § 13 odst. 1 a 3 AT, tedy celkem 600 Kč za dva režijní paušály. Celková výše náhrady nákladů řízení, kterou je povinen žalovaný žalobci uhradit, tak činí 20 600 Kč. K úhradě byla soudem stanovena přiměřená lhůta, a to k rukám zástupce žalobce.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 25. února 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu